

0- 795725

На правах рукописи



НИГМАТУЛЛИНА Гульнара Рашитовна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА РАСЧЕТОВ
С ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ
СОЦИАЛЬНЫМИ ФОНДАМИ**

Специальность 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2011

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и анализа ФГБОУ ВПО "Башкирский государственный аграрный университет"

Научный руководитель -	доктор экономических наук, профессор Хабиров Гамир Ахметгалеевич
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, доцент Азарская Майя Анатольевна кандидат экономических наук, доцент Сунгатуллина Рашида Нуруловна
Ведущая организация -	ФГБОУ ВПО "Оренбургский государственный университет"

Защита состоится 23 декабря 2011 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 22 ноября 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790700

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность проблемы. Отсутствие заинтересованности работодателей в уплате социальных страховых взносов требует новых путей улучшения работы всей системы пенсионного, медицинского и социального страхования. Государственная социальная реформа предполагает внесение изменений в организацию работы по начислению и сбору страховых платежей.

С 2010 года в России создана новая система социального страхования населения. Учитывая особую важность социального фактора, его влияния на общественные процессы, государство создает системы обязательного государственного социального страхования, дающее возможность значительной концентрации ресурсов во внебюджетных фондах и, тем самым, обеспечение социальной защиты населения страны.

В условиях неустойчивого законодательства совершенствование инструментов аудита расчетов страховых взносов с государственными внебюджетными фондами является одним из самых важных направлений их контроля. Сложность исчисления сумм, причитающихся уплате в государственные внебюджетные социальные фонды, и стремление к увеличению прибыли всех форм коммерческих организаций требуют совершенствования аудиторского контроля за оптимизацией нагрузки социальных страховых взносов. Выделение факторов, влияющих на формирование страховых взносов в зависимости от реализуемых мер государственной экономической политики, требуют от аудита разработки нового методического инструментария, связанного с анализом и проверкой этого влияния. Кроме того, необходимо проведение исследований в части совершенствования методик аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, что и определяет актуальность темы диссертационного исследования.

Степень изученности проблемы. Проблемам разработки методических основ организации аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, в том числе совершенствования методического инструментария, а именно бухгалтерского учета при исчислении сумм, подлежащих уплате в фонды социальной защиты населения, посвящены работы многих ученых и исследователей.

Значительное место в исследовании вопросов организации учета, внутреннего аудита занимают работы Р.А. Алборова, А.Ф. Аксененко, С.Б. Барнгольц,

Н.П. Барышникова, Дж. К. Лоббека, В.И. Подольского, В. Роика, Г.В. Савицкой, А.Д. Шеремета, В.Г. Широбокова, Л.З. Шнейдмана и др.

Вопросы теории и практики бухгалтерского учета и аудита отражены в трудах М.А. Азарской, С.М. Бычковой, Н.Д. Врублевского, Л.Т. Гиляровской, В.Г. Гетьмана, О.В. Голосова, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевского, Е.М. Дусаевой, Н.П. Кондракова, М.С. Коське, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, М.В. Скобара, Т.Г. Тажибова, С.М. Шапигузова, С.Ю. Яновой и др.

Несмотря на значительное количество публикаций, работ, посвященных исследованию формирования государственных внебюджетных социальных фондов, вопросам обеспечения качества аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, - все же недостаточна.

Актуальность и не достаточная изученность проблемы обусловила постановку цели диссертационного исследования и его структуру.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка комплекса теоретических, методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию аудита и используемого методического инструментария в процессе аудиторских проверок расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды.

Достижение поставленной цели потребовало постановки следующих задач:

- исследование отечественной и мировой практики контроля и аудита для уточнения содержания категории "аудит" применительно к расчетам с государственными внебюджетными социальными фондами;
- анализ формирования социальных страховых взносов как объектов аудиторской проверки;
- совершенствование методических подходов к осуществлению аудиторских проверок страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды;
- разработка внутрифирменного стандарта аудита, как методического инструмента управления расчетами по социальным страховым взносам.

Область исследований. Выбранная тема исследования соответствует п. 3.3. Методология разработки программ аудита и плана проверок, п. 3.8 Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии Паспорта ВАК по специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика".

Предметом исследования являются учетно-аналитические экономические отношения, возникающие в процессе осуществления аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды.

Объектом исследования является специфика учетно-аудиторских процессов финансово-хозяйственной деятельности организаций различных организационно-правовых форм.

Исследования осуществлены на материалах предприятий Республики Башкортостан.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили фундаментальные положения теории и методологии бухгалтерского учета и аудита, экономического анализа и контроля; нормативные, инструктивные, методические и справочные материалы по аудиту, экономическому анализу, бухгалтерскому учету, контролю, налогообложению и аудиту, научные труды и разработки отечественных и зарубежных экономистов, практиков-аудиторов и консультантов в области проведения аудиторских проверок и консультирования по вопросам налогообложения.

Основные методы исследования. Исследование построено на системном и проблемно-целевом подходах к совершенствованию технологии формирования страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды.

Информационной основой диссертационного исследования послужила эмпирическая и нормативная база, включающая федеральные законы, Указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, подзаконные акты, регулирующие порядок создания и функционирования внебюджетных фондов, отчетные данные исследуемых организаций.

В процессе работы над диссертацией использовались различные методы, используемые наукой в познании социально-экономических явлений: исторический, абстрактно-логический, сравнительный, статистико-экономический, расчетно-конструктивный, сопоставление, оценка, способы группировки, приемы логической и счетной увязки показателей бухгалтерского учета и отчетности.

Научная новизна проведенного исследования заключается в разработке теоретико-практических рекомендаций аудита расчетов с государственными внебюджетными социальными фондами. Наиболее существенные положения, характеризующие научную новизну исследования:

- уточнена сущность понятия "аудит", как независимая оценка деятельности организации через формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности с представлением результатов установленным пользователям. В отличие от трактовки других авторов данное определение отвечает требованиям, предъявленным к понятию "аудит" независимо от сферы, в которой он проводился, и объединяет два вида аудита: финансовый и операционный, то есть предполагает оценку эффективности использования средств предприятия;

- выявлены тенденции формирования страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, позволяющие определить такие факторы, как ставка страховых взносов и трудовые доходы населения;

- даны рекомендации по аудиту прогноза поступлений по платежам в государственные внебюджетные социальные фонды, обусловленного повышением ставки страховых взносов и увеличением количества плательщиков;

- уточнена методика проведения аудита страховых взносов, включающая анализ первичных документов, достоверность и своевременность расчетов и обоснованность их отражения на счетах бухгалтерского учета;

– разработан внутрифирменный стандарт по осуществлению аудита социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, позволяющий конкретизировать учетные процессы в соответствии с требованиями законодательства и с учетом специфики деятельности организации.

Практическая значимость работы. Разработанные рекомендации позволяют организовать систему информационно-аналитического обеспечения и повысить прозрачность учетной информации страховых взносов, подлежащих перечислению в государственные внебюджетные социальные фонды.

Отдельные положения и рекомендации, сформулированные в работе, нашли свое применение в деятельности предприятий Республики Башкортостан ООО "Агроинвест", ООО "Грант", о чем свидетельствуют справки о внедрении.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в дополнении положений аудита, анализа и прогнозирования поступлений социальных страховых взносов, позволяющих отражать современное состояние расчетов организаций с государственными внебюджетными социальными фондами.

Полученные научно-методические результаты доведены до конкретных рекомендаций по совершенствованию методического инструментария аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды. Предложенные нами стандарт и методика аудиторской проверки повышают эффективность организации аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды.

Теоретические положения и практические результаты диссертационного исследования могут быть использованы в преподавании учебных дисциплин "Контроль и ревизия", "Бухгалтерский учет и аудит", "Налоговые расчеты в бухгалтерском деле", "Аудит" по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит".

Апробация исследования. Основные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертационной работе, обсуждены и одобрены на научно-практических конференциях: "Молодежная наука и АПК: проблемы и перспективы" (Уфа, 2005 г.), "Экономическое и социальное развитие регионов России" (Пенза, 2005 г.), "Пути повышения эффективности АПК в условиях вступления России в ВТО" (Уфа, 2003 г.), "Повышение эффективности и устойчивости развития агропромышленного комплекса" (Уфа, 2005 г.), "Научное обеспечение устойчивого функционирования и развития АПК" (Уфа, 2009 г.), "Актуальные вопросы внешнеэкономической деятельности: право, экономика, таможенное дело" (Пенза, 2010 г.), "Социально-экономические проблемы развития предприятий и регионов" (Пенза, 2010 г.), "Проблемы и перспективы регионального развития в условиях кризиса" (Биробиджан, 2010 г.), "Экономика российских регионов: проблемы и перспективы инновационного развития" (Челябинск, 2010 г.).

Публикации. Основные положения и результаты научных исследований опубликованы в 15 печатных работах общим объемом 9,97 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, имеет следующую структуру:

Введение

1. Теоретические основы построения системы контроля расчетов с государственными внебюджетными социальными фондами

1.1. Формирование государственных внебюджетных социальных фондов и их роль в осуществлении контроля расчетов социальных страховых взносов

1.2. Методический инструментарий аудита и его место в системе контроля

1.3. Аудит как форма финансового контроля

2. Нормативно-методическое обеспечение аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные фонды

2.1. Современное состояние расчетов социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды

2.2. Разработка регрессивной шкалы для исчисления социальных страховых взносов

2.3. Методы начисления сумм социальных страховых взносов

3. Совершенствование методов аудита расчетов социальных страховых взносов

3.1. Методика проведения аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды

3.2. Контрольные процедуры проверки расчетов социальных страховых взносов

3.3. Оценка результатов аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды

Заключение

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Уточнена сущность понятия "аудит", как независимая оценка деятельности организации через формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности с представлением результатов установленным пользователям. В отличие от трактовки других авторов данное определение отвечает требованиям, предъявленным к понятию "аудит" независимо от сферы, в которой он проводился, и объединяет два вида аудита: финансовый и операционный, то есть предполагает оценку эффективности использования средств предприятия.

Институт независимого аудита в условиях рыночной экономики является одной из необходимых составляющих финансового контроля за деятельностью экономических субъектов. Аудиторы осуществляют независимый финансовый контроль в качестве одного из видов предпринимательской деятельности, а именно аудиторской деятельности.

Проанализировав определения сущности понятия "аудит", нами отмечено, что основная его суть сводится к представлению обществу информации о степени возможного доверия к той или иной бухгалтерской отчетности организации. На наш взгляд, аудит обязан обеспечить: оценку деятельности организации в целом; анализ результатов работы предприятия; соответствие показателей финансовой отчетности действующему законодательству; представление результата проверки пользователям.

На основе изучения отечественной и зарубежной литературы, а также исследования опыта осуществления аудиторской деятельности в субъектах хозяйствования под "аудитом" понимается независимая оценка деятельности организации через формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности с представлением результатов установленным пользователям. Данное определение отвечает требованиям, предъявленным к понятию "аудит" независимо от сферы, в которой он проводится; объединяет два вида аудита: финансовый и операционный (предполагает оценку эффективности использования средств предприятия).

Осуществление аудиторской деятельности независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами производится в двух направлениях: проведение объективного анализа состояния дел хозяйствующего субъекта, когда этого требует в обязательном порядке закон или уполномоченные на то государственные органы (обязательный аудит); по собственной инициативе хозяйствующего субъекта, когда он нуждается в оценке состояния своих дел с помощью независимого анализа или когда он стремится подтвердить надлежащий уровень хозяйствования и надежность своего положения перед другими участниками оборота (инициативный аудит).

Эти направления отслеживаются и при проведении аудита расчетов с государственными социальными внебюджетными фондами, который является составляющей частью аудиторских проверок:

- проведение объективного анализа расчетов страховых взносов для подтверждения соответствующих статей отчетности, отражающих задолженность перед государственными социальными внебюджетными фондами, а также проверка корректности исчисления и уплаты соответствующих сумм;

- анализ расчетов страховых взносов, как составляющей части финансовых потоков, с целью выявления нарушений законодательства и последующей экспертизой, для использования полученной информации и разработки проектов по оптимизации платежей, налаживанию учета и документооборота, а также построению схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством.

Исходя из целей общего аудита, можно определить и цель аудита страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды – это установление соответствия порядка их формирования, достоверности расчетов сумм, подлежащих уплате, а также подтверждение соответствия финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству.

В соответствии с целью определяются и основные задачи аудита страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды: проверка системности учета и порядка формирования облагаемой базы, установление достоверности применения ставок и льгот, анализ корректности заполнения деклараций и своевременности уплаты сумм во внебюджетные фонды, определение уровня контроля при поступлении информации о начисленных и оплаченных суммах взносов, проверка степени информированности сотрудников, отвечающих за расчеты, о текущих изменениях в законодательстве и правильность понимания нормативно-правовых актов.

2. Даны рекомендации по аудиту прогноза поступлений по платежам в государственные внебюджетные социальные фонды, обусловленного повышением ставки страховых взносов и увеличением количества плательщиков.

В ходе анализа состояния расчетов нами осуществлена оценка системы уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды и выявлены основные тенденции и закономерности.

Так, Фонд социального страхования и Пенсионный фонд постоянно испытывали недостаток средств, который компенсировался дотациями из федерального бюджета. Фонд обязательного медицинского страхования до 2005 г. дефицита средств не испытывал. С 2004 г. доля поступлений из федерального бюджета в общей сумме поступлений Пенсионного фонда РФ имеет значение от 6 до 13%, начиная с 2005 г. – это значение возрастает в несколько раз и достигает значения от 50 до 60%. До 2006 г. доля поступлений из федерального бюджета в общей сумме поступлений Фонда социального страхования РФ составляла от 0,2 до 6,7%, начиная с 2007 г. – это значение возрастает в несколько раз и достигает от 9 до 30%. До 2006 г. доля поступлений из федерального бюджета в общей сумме поступлений Фонда обязательного медицинского страхования РФ имело значение от 0, начиная с 2005 г. оно соответствует 61,8% и постепенно снизилось в 2009 г. до 29%.

Для всех фондов характерна одна и та же закономерность – начиная с 2005 г. дефицит бюджета увеличивается и, соответственно, увеличивается доля бюджетных поступлений в фонды, что обусловлено снижением ставки единого социального налога.

С введением Закона № 212-ФЗ изменились ставки, база исчисления и плательщики страховых взносов. Принятие закона позволит сократить дефицит государственных внебюджетных социальных фондов. Расчеты прогнозных поступлений в государственные внебюджетные социальные фонды, выполненные нами, представлены в двух вариантах. Ожидаемые поступления – это поступления, которые имели бы место при условии выплаты социальных страховых взносов всеми плательщиками, то есть отсутствии теневого оборота. Реальные поступления – это те поступления, которые имели бы место при наличии сектора "теневой экономики" на уровне 2009 г. Данные поступлений в государственные внебюджетные социальные фонды представлены в таблице 1.

Таблица 1. Поступления в государственные внебюджетные социальные фонды по РФ, млрд. руб.

Год	Поступления по платежам в государственные внебюджетные социальные фонды ¹	Поступления по платежам в государственные внебюджетные социальные фонды с учетом теневого сектора
2001	603,2	839,7
2002	819,6	1140,9
2003	961,1	1337,9
2004	1167,3	1624,9
2005	1063,9	1466,1
2006	1316,8	1814,6
2007	1669,9	2301,1
2008	2060,1	2838,8
2009	2067,1	2614,2
2010	2581,02	3070,7
2011	2581,02	3252,6
2012	2618,15	3368,6
2013	2640,25	3395,0
2014	2659,57	3379,2
2015	2520,31	3460,3

¹ Данные до 2009 г. – по данным Федеральной службы государственной статистики, с 2010 г. – расчетные данные, сделаны с учетом вступления в силу № 212-ФЗ от 24 июля 2009 г.

² Расчет произведен по методике М. Ласко.

По данным таблицы 1 видно, что суммы поступлений в государственные внебюджетные социальные фонды с учетом теневого сектора значительно превышают значения реальных поступлений.

Для наглядности представим таблицу 1 в виде графика (рис. 1).

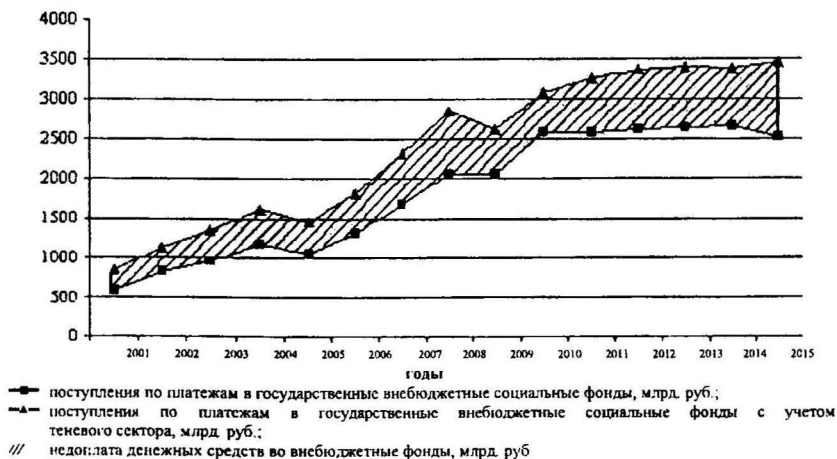


Рис. 1. Данные о поступлениях во внебюджетные фонды РФ (с 2010 г. – прогноз)

Из рисунка 1 видно, что с 2010 г. уровень прогнозных поступлений имеет тенденцию к увеличению. В данном случае это обусловлено повышением ставки социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды и увеличением количества плательщиков за счет тех, кто платил социальные страховые взносы по сниженной ставке.

Уровень недоплат социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды приведен на рисунке 2. Из данных видно, что уровень недоплаты социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды имеет тенденцию к увеличению.



Рис. 2 Недоплаты социальных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды

В результате проведенного анализа поступлений социальных страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды нами были выявлены наиболее существенные факторы, от которых зависит уровень поступлений в государственные внебюджетные социальные фонды:

- изменение ставок социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, значения которых определяют, какая часть дохода подлежит уплате;
- валовой внутренний продукт – данный показатель находится, согласно результатам корреляционного анализа, в прямой тесной взаимосвязи с уровнем поступлений социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды;
- уровень инфляции, так как зависимость с уровнем поступлений в государственные внебюджетные социальные фонды обратная, то есть снижение уровня инфляции сопровождается, как правило, увеличением поступлений;
- доходы населения (фонд оплаты труда) – от данного показателя зависит, от какой суммы будет рассчитываться размер отчислений социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды.

3. Уточнена методика проведения аудита страховых взносов, включающая анализ первичных документов, достоверность и своевременность расчетов и обоснованность их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Эффективность аудита во многом зависит не только от знания методов проверки, но и от правильного их сочетания в соответствии с поставленными задачами. Одним из наиболее эффективных путей сокращения времени проверки (при этом, не снижая ее качества) является выработка четкой ее методики проверки. Для этого необходимо, чтобы на стадии планирования аудиторской проверки определился состав контрольных процедур.

На основе изученных методик проведения аудита расчетов с внебюджетными социальными фондами мы предложили собственную методику аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды. Перечень вопросов, подлежащих проверке при аудите расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, представлен в таблице 2, в качестве программы проверки.

Таблица 2. Программа проверки расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды

Перечень вопросов, подлежащих проверке	Источники информации
1. Проверка правильности формирования базы для исчисления страховых взносов в соответствии с действующим законодательством	Карточка счета 69, бухгалтерский баланс, Главная книга, расчетная ведомость по оплате труда
2. Проверка правильности применения ставок страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды	Государственный реестр о постановке на учет в налоговом органе
3. Проверка начислений пособий	Расчет авансовых платежей в ФСС РФ, справки независимых экспертов, приказы руководителя, листы временной нетрудоспособности
4. Проверка выплат, носящих компенсационный характер	Лист временной нетрудоспособности, счет к оплате, товарные чеки с оттиском печати, приказ руководителя, договор с образовательным учреждением, договор гражданско-правового характера, командировочное удостоверение
5. Выборочная проверка расчетных ведомостей по начислению оплаты труда	Расчетные ведомости по оплате труда
6. Проверка выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами в соответствии с законодательством	Декларации в ПФ РФ и ФСС РФ, расчет авансовых платежей
7. Проверка ведения учета, своевременности и правильности исчисления и перечисления страховых взносов	Расчетная ведомость, карточка счета 69
8. Проверка сопоставимости данных бухгалтерского учета, отчетности и Главной книги	Декларации в ПФ РФ и ФСС РФ, расчет авансовых платежей, Главная книга, карточка счета 69

Для проведения аудита страховых взносов в государственные внебюджетные фонды нами разработаны контрольные процедуры, позволяющие максимально охватить объект контроля и сделать достоверные выводы об учёте.

С помощью данных сгруппированных контрольных процедур определены способы практического выполнения аудитором специального аудиторского задания о соответствии порядка формирования, отражения в учёте и уплаты экономическим субъектом страховых взносов.

Выполнение данных процедур позволяет рассмотреть такие существенные факторы, как специфика основных хозяйственных операций экономического субъекта, соответствия применяемым экономическим субъектом порядка обложения нормам действующего законодательства, оценить уровень обязательств и нарушений экономического субъекта.

К общему исполнению процедур методики аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды также необходимо разрабатывать процедуры, учитывающие особенности организаций различных видов деятельности.

Оценка системы внутреннего контроля при аудите расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды производится на основании тестов внутреннего контроля, где раскрыты: требования к документации; ответственность руководителя, полномочия и коммуникации; обеспеченность ресурсами и условия деятельности работников, ответственных за ведение учета налогов и сборов; требования, предъявляемые к учету и контролю.

Применение данной методики позволяет рассмотреть такие существенные факторы, как специфика основных хозяйственных операций экономического субъекта, соответствия применяемым экономическим субъектом порядка обложения нормам действующего законодательства, оценить уровень обязательств и нарушений экономического субъекта.

На основе предложенной методики нами выполнен аудит расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды с выделением основных ее этапов, результаты которого представлены в таблице 3.

Методика включает проведение анализа первичных документов, правильность, своевременность и обоснованность отражения сумм на счетах учета, правильность расчетов обязательств.

По результатам проверки наибольшее количество нарушений выявлено: в ООО "Меркурий" на сумму 71280 руб.; в ООО "Зерновая компания "Колос" на сумму 66660 руб.; в ООО "Агроинвест" на сумму 63940 руб.

При этом определены основные недостатки системы внутреннего контроля, методические и наиболее существенные ошибки учета, пути оптимизации учета.

Таблица 3. Результаты аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды за 2009 г., тыс. руб.

Показатели	Организации									
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
В базу для исчисления страховых взносов не включена заработная плата иностранных лиц (в части фондов обязательного медицинского страхования)	-	-	-	-	-	11,23	-	-	-	-
Завышение облагаемой базы для начисления страховых взносов (за счет включения в базу исчисления, выплат, не подлежащих обложению: расходы на повышение профессионального уровня работников)	-	-	-	28,60	-	-	-	-	-	-
Занижение налоговой базы, которая должна применяться для начисления ЕСН (за счет исключения из налоговой базы тех выплат, которые не поименованы в ст. 238 НК РФ в качестве сумм, не подлежащих налогообложению). Так, в состав налоговой базы не включены суммы средней заработной платы за время простоя	-	59,34	-	30,9	-	-	-	-	1,60	-
Организация не начисляет пенсионные взносы на выплаты сотрудникам-иностранцам	-	-	-	-	-	29,00	-	-	-	-
Завышение налогооблагаемой базы для начисления ЕСН (за счет включения в налоговую базу выплат, не подлежащих налогообложению, которые отражены в ст. 238 НК РФ: компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении).	-	-	36,40	-	-	-	-	-	-	-
Пособие выплачено с 6 дня нетрудоспособности	-	-	-	-	-	2,60	-	-	3,26	1,23
Не включены в состав базы для исчисления страховых взносов суточные по командировкам сверх нормы	0,72	-	-	-	1,24	1,33	-	0,32	-	-
Не начислены страховые взносы на расходы на посещение сауны	-	0,16	-	-	-	-	-	-	-	-
Завышение суммы расходов ФСС из-за неправильного определения пособия	2,02	-	-	-	-	0,32	-	-	-	-
Первые два дня временной нетрудоспособности при уходе за ребенком оплачены за счет предприятия	3,50	1,26	1,43	2,26	0,23	4,50	0,12	0,24	2,60	0,30
На премии страховые взносы не начислены	-	4,20	-	-	-	-	-	-	-	-
Несвоевременное начисление штрафов и пени, отраженных в расчетной ведомости	-	-	-	0,66	-	-	-	-	-	-
Отражение начисленных штрафов и пени осуществлено не по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	-	-	-	1,52	-	-	-	-	-	-
Страховые взносы начислены по частям	-	-	-	-	-	-	3,60	6,24	-	-
Сальдо в оборотном балансе по субсчетам счета 69 не соответствует сальдо, отраженному в расчете страховых взносов	-	1,70	0,01	-	-	22,30	-	-	-	-
Итого	6,24	66,66	37,84	63,94	1,47	71,28	3,72	0,56	7,46	1,53

4. Разработан внутрифирменный стандарт по осуществлению аудита социальных страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, позволяющий конкретизировать учетные процессы в соответствии с требованиями законодательства и с учетом специфики деятельности организации.

Под внутренним стандартом нами понимается организационно-распорядительный регламент подготовки и проведения аудита. Руководитель аудиторской группы применяет стандарт для выполнения следующих работ: проверки состояния расчетов с государственными внебюджетными социальными фондами; оценки организации учета и его эффективности; осуществления консалтинга.

В предложенном нами стандарте представлены основные принципы проведения аудита расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды: соблюдение требований федеральных правил (стандартов) при осуществлении аудита; обеспечение требований внутренних стандартов по документированию действий аудитора; тщательность и компетентность при проведении аудита, консультировании, представлении интересов клиента в администрирующих органах и оказании иных услуг по вопросам расчетов страховых взносов; обеспечение понимания специфики деятельности аудируемого субъекта; соблюдение профессиональной этики, соблюдение конфиденциальности и аудиторской тайны.

Подходы к проведению аудита расчетов социальных страховых взносов:

- использование выборочного метода и проверок на соответствие во всех существенных аспектах нормам законодательства;
- описание выявленных нарушений проводится в отчетных документах с обязательными ссылками на нарушенные положения законодательных и нормативных актов;
- при выявлении фактов, предполагающих за собой финансовые потери для аудируемого лица, аудитор обязан дать рекомендации по устранению недостатков и минимизации негативных эффектов;
- при установлении системности выявленных ошибок аудитор обязан произвести оценку влияния таких ошибок на достоверность обязательств предприятия перед внебюджетными фондами;
- аудитор обязан применять установленное при планировании аудита значение показателя существенности к суммам обязательств.

Методика определения трудоемкости аудиторской проверки расчетов страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды представлена в таблице 4 (в зависимости от численности работников).

Оценка существующей системы учета и обязательств перед внебюджетными фондами хозяйствующего субъекта проводится на основе определения видов производственной деятельности и изучения специфики территориального распределения обособленных подразделений.

Таблица 4. Трудоемкость аудиторских услуг, час.

Название сегмента аудита	Категория аудируемого лица					
	I	II	III	IV	V	VI
Планирование аудита	1	4	6	12	12	12
Наличие и соответствие законодательству документов, подтверждающих право на осуществление предпринимательской деятельности	1	1	4	8	8	8
Наличие, правильность оформления и соблюдения учетной политики	1	1	2	4	4	4
Аудит расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды	2	6	12	14	14	14
Оформление результатов аудиторской проверки	6	8	24	32	32	32
Обсуждение результатов с клиентом	2	3	4	4	4	8
Итого	13	23	52	74	74	78
Итого (дн., по 8 час.)	1,63	2,88	6,50	9,25	9,25	9,75

Градации предприятий осуществлены в зависимости от численности работников. I – до 10 чел.; II – от 11 до 25 чел.; III – от 26 до 50 чел.; IV – от 51 до 100 чел.; V – от 101 до 160 чел.; VI – свыше 161 чел.

При этом устанавливаются:

- основные факторы, влияющие на систему учета страховых взносов субъекта;
- состав лиц, ответственных за составление расчетов платежей во внебюджетные фонды, их функции и полномочия;
- обоснованность применяемой методики расчета обязательств перед внебюджетными фондами;
- соблюдение требований к первичным документам;
- потенциальная возможность совершения правонарушений в отношении внебюджетных фондов.

Применение предложенного нами методического подхода позволит сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ и обеспечить достоверность и своевременность расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии

1. Нигматуллина, Г.Р. Анализ и контроль расчетов с государственными внебюджетными социальными фондами: монография / Хабилов Г.А., Нигматуллина Г.Р. – Уфа: БГАУ, 2011. – 216 с. – 13,5 п.л. (вклад автора – 6,75 п.л.)

**Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах
и изданиях, рекомендованных ВАК**

2. Нигматуллина, Г.Р. Об особенностях применения единого социального налога [Текст] / Хабиров Г.А., Нигматуллина Г.Р. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. – № 4. – С. 46. – 0,12 п.л. (вклад автор - 0,06 п.л.)

3. Нигматуллина, Г.Р. Процедуры контроля расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды [Текст] // Экономические науки. – 2010. – № 8(69). – С. 202-205. – 0,47 п.л.

4. Нигматуллина, Г.Р. Методика контроля расчетов страховых взносов [Текст] // Экономика и управление. – 2010. – № 6. – С. 202-205. – 0,46 п.л.

5. Нигматуллина, Г.Р. Анализ прогнозных поступлений страховых взносов в государственные внебюджетные фонды [Текст] // Аграрный вестник Урала. – 2011. – № 1. – С. 85-87. – 0,47 п.л.

**Материалы научно-практических конференций и статьи,
опубликованные в сборниках научных трудов**

6. Янгирова, Г.Р.* Единый социальный налог и налог на прибыль [Текст] / Хабиров Г.А., Янгирова Г.Р. // Сельские узоры. – 2004. – № 5. – С. 21. – 0,12 п.л. (вклад автора – 0,06 п.л.)

7. Янгирова, Г.Р. Об особенностях применения единого социального налога [Текст] / Экономическое и социальное развитие регионов России. – Пенза: РИО ПГСХА, 2005. – С. 285-287. – 0,13 п.л.

8. Янгирова, Г.Р. Учет и расчет единого социального налога с помощью компьютерных технологий [Текст] / Молодежная наука и АПК: проблемы и перспективы: материалы научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и студентов. – Уфа: БашГАУ, 2005. – С. 336-338. – 0,12 п.л.

9. Янгирова, Г.Р. Налоговое бремя в условиях применения единого социального налога [Текст] / Хабиров Г.А., Янгирова Г.Р. // Перспективы агропромышленного производства регионов России в условиях реализации приоритетного национального проекта "Развитие АПК": материалы всероссийской научно-практической конференции в рамках XVI Международной специализированной выставки "АгроКомплекс – 2006" 28 февраля – 3 марта. – Уфа: БГАУ, 2005. – С. 171-172. – 0,16 п.л. (вклад автора – 0,08 п.л.)

10. Нигматуллина, Г.Р. Способы отражения в бухгалтерском учете сумм единого социального налога и взносов на обязательное пенсионное страхование [Текст] // Научное обеспечение устойчивого функционирования и развития АПК: материалы всероссийской научно-практической конференции с международным участием в рамках XIX Международной специализированной выставки "Агрокомплекс – 2009", часть IV. – Уфа: БГАУ, 2009. – С. 171-173. – 0,11 п.л.

11. Нигматуллина, Г.Р. Развитие формирования фондов социальной защиты населения [Текст] / Современные требования к организации бухгалтерского учета, отчетности и экономического анализа в АПК. – Уфа: БГАУ, 2010. – С. 80-85. – 0,37 п.л.

12. *Нигматуллина, Г.Р.* Методы отнесения страховых взносов на финансовые результаты [Текст] / Актуальные вопросы внешнеэкономической деятельности: право, экономика, таможенное дело. II Всероссийская научно-практическая конференция. – Пенза: АННОО "Приволжский дом знаний", 2010. – С. 83-85. – 0,15 п.л.

13. *Нигматуллина, Г.Р.* Участие страховых взносов в формировании финансового результата [Текст] // Материалы III Всероссийской научной студенческой конференции "Аграрная наука глазами студента". – Уфа: БГУ, 2010. – С. 61-63. – 0,15 п.л.

14. *Нигматуллина, Г.Р.* Реформа в сфере социальной защиты населения и ее последствия [Текст] // Сборник материалов III всероссийской научно-практической заочной конференции. – Биробиджан: ГОУ ВПО ДГСГА, 2010. – С. 179-182. – 0,15 п.л.

15. *Нигматуллина, Г.Р.* Методические подходы к исчислению сумм страховых взносов [Текст] / Экономика российских регионов: проблемы и перспективы инновационного развития. Всероссийская заочная научно-практическая конференция. – Челябинск: ЧИ УрАГС, 2010. – С. 241-244. – 0,15 п.л.

Кроме того, имеются 8 других публикаций автора общим объемом 21,05 п.л.

* Фамилия Янгирова изменена на Нигматуллина в связи с вступлением в брак в 2006 г.

10 ~

Автореферат

Подписано в печать 15.11.2011 г. Заказ № К1/1123. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64